

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

17 Απριλίου 2018 | ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ | Αρ. Φύλλου **1320**

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. ΠΟΛ. 1067

Τροποποίηση της ΠΟΛ 1124/2015 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170 Α΄), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174 Α΄).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ
ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α΄ 170), όπως ισχύουν.

2. Τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α΄ «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους Πρώτου του ν. 4389/2016 «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» (Α΄ 94), όπως ισχύουν, και ειδικότερα των άρθρων 7, της παρ. 1 του άρθρου 14 και του άρθρου 41 αυτού.

3. Την ΠΟΛ 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Β΄ 1196), όπως ισχύει.

4. Το υπ' αριθμ. 536 Εξ./8.3.2018 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

5. Τις διατάξεις των άρθρων 4, 5, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 36, 37, 62 και 63 του ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α΄ 170), όπως ισχύουν.

6. Τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 «Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» (Α΄ 167), όπως ισχύουν.

7. Τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α΄ 251), όπως ισχύουν.

8. Τις διατάξεις του ν. 4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις» (Α΄ 7), όπως ισχύουν.

9. Τις διατάξεις του Μέρους Πρώτου του ν. 4403/2016 «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις των άρθρων 19, 20, 29, 30, 33, 35, 40 έως 46 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ σχετικά με «τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου» (Ε.Ε. L 189 της 29ης Ιουνίου 2013) και στις διατάξεις της Οδηγίας 2014/95/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (Ε.Ε. L 330/1 της 15ης Νοεμβρίου 2014) «για την τροποποίηση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών και πληροφοριών για την πολυμορφία από ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις και ομίλους» και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού» (Α΄ 125), όπως ισχύουν.

10. Τις διατάξεις του ν. 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιρειών» (Α΄ 37), όπως ισχύουν.

11. Τις διατάξεις του ν. 3190/1955 «Περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης» (Α΄ 91), όπως ισχύουν.

12. Τις διατάξεις των άρθρων 6 και 20 του ν. 2690/1999 «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α΄ 45), όπως ισχύουν.

13. Την αριθμ. 1/20.1.2016 (Υ.Ο.Δ.Δ. 18) πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου «Επιλογή και διορισμός Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 41 του ν. 4389/2016, όπως ισχύουν, και την αριθμ. 39/3/30.11.2017 (Υ.Ο.Δ.Δ. 689) απόφαση του Συμβουλίου Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. «Ανανέωση της θητείας του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.».

14. Την αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 (Β΄ 968 και 1238) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως ισχύει.

15. Την αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β΄ 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως ισχύει.

16. Την ανάγκη τροποποίησης της απόφασης ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1124/2015, λόγω τροποποιήσεων της συναφούς νομοθεσίας.

17. Το γεγονός ότι από την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Προϋπολογισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), αποφασίζουμε:

Άρθρο 1

Τροποποιούμε την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1124/2015 ως εξής:

1. Η παράγραφος 2 του άρθρου 1 καταργείται.

2. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 7 τα σημεία Ε, ΣΤ1, ΣΤ2 αντικαθίστανται ως εξής:

«Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014

ΣΤ.1 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)» ενώ το σημείο ΣΤ3 αναριθμείται σε ΣΤ2.

3. Η παράγραφος 3 του άρθρου 8 καταργείται.

4. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 8 αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 21 του ν. 4449/2017».

5. Στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 6 οι λέξεις «ή μη» διαγράφονται.

6. Όπου στην ΠΟΛ 1124/2015 αναφέρεται ο όρος «νόμιμος ελεγκτής» ή «ελεγκτικό γραφείο» αντικαθίσταται από τον όρο «ορκωτός ελεγκτής λογιστής» ή «ελεγκτική εταιρεία», σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 52 του ν. 4449/2017.

7. Όπου στην ΠΟΛ 1124/2015 αναφέρονται οι όροι «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.)» ή «Υπουργείο Οικονομικών», νοείται η «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» και όπου αναφέρεται ο όρος «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών» νοείται ο «Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων».

8. Τα παραρτήματα Ι, ΙΙ και ΙΙΙ αντικαθίστανται ως κατωτέρω.

Άρθρο 2
Έναρξη ισχύος

1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Α.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ …………… και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ………. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):
(συνοπτική αναφορά κατ’ είδος φόρου ή/και παράβασης).

1.
2.
3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):

(συνοπτική αναφορά κατ’ είδος φόρου ή/και παράβασης).
1.
2.
3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματός μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Α.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ………. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (φορολογικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτική Εταιρεία]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ
«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτική Εταιρεία:	
ΑΦΜ Ελεγκτικής Εταιρείας:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής:	
Διεύθυνση ελεγκτικής εταιρείας:	
ΑΦΜ Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Φορολογικό έτος:	
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων;	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω της μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης.	
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	
Νομική Μορφή:	
Έτος ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών:	
Έδρα (Πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική δραστηριότητα:	
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Κ.Α.Δ.:	
Αντικείμενο εργασιών:	
Ανήκει σε Όμιλο;	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό;	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό:	
Είναι εισηγμένη;	

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	**Ποσοτικό στοιχείο**	**Συγκρίσιμη περίοδος**
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές απαιτήσεις	
0	Λοιπό ενεργητικό	0
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία	
0	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	0
	Από Κατάσταση Αποτελεσμάτων	
	Σύνολο εσόδων	
	Κόστος αποθεμάτων	
	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
	Τόκοι και συναφή έξοδα	
	Λοιπά έξοδα και κόστη	
0	Αποτέλεσμα προ φόρων	0
	Προσωπικό	
	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	
	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	
	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	
	Από φορολογικές δηλώσεις	
	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	
	Καθαρό ποσό Φ.Π.Α. που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης
Συμπέρασμα με επιφύλαξη
Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης
Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος
Αρνητικό Συμπέρασμα

Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης

Ναι
Όχι

Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων;

Ναι
Όχι

Υπάρχουν θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης;

Ναι
Όχι

Νομική Μορφή

Ανώνυμη Εταιρεία
Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης

Βασική δραστηριότητα

Πρωτογενής Παραγωγή
Εμπόριο
Μεταποίηση
Υπηρεσίες

Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας

Δεν υπάρχουν
Υπάρχουν σε περιορισμένη έκταση
Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση

Ανήκει σε Όμιλο;

Δεν ανήκει σε Όμιλο
Ανήκει και είναι μητρική εταιρεία
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα την Ελλάδα
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα στο εξωτερικό

Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό

Ναι
Όχι

Είναι εισηγμένη;

Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο
Η εταιρεία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ	
	Φορολογία Εισοδήματος
	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
	Φορολογία Ακινήτων
	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
	Παρακρατούμενοι φόροι
	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
	Ενδοομιλικές συναλλαγές
	Ηλεκτρονικό εμπόριο
Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων	
	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων	
	Φορολόγηση στην πηγή
	Φόρος Μισθωτής Εργασίας
	Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση
	Μερισμάτων
	Τόκων
	Δικαιωμάτων (royalties)
	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
	Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς γενικής κυβέρνησης
	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	Χρηματιστηριακές συναλλαγές
	Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ

Ελέγχθηκε
Δεν υφίσταται
Αδυναμία ελέγχου

ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΞΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΜΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΜΦΑΣΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΙΠΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΔΥΝΑΜΙΑΣ ΕΚΦΡΑΣΗΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΝΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν.4308/2014

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

ΣΤ.1 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

ΣΤ.2 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Το παρόν πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης σύμφωνα με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1124/2015, όπως ισχύει, η οποία εκδίδεται σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διενεργείται έλεγχος, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

(β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.

(γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.

(δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.

(ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.

(στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής

παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση, τα προαναφερθέντα όρια δαπανών, καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω, δεν εφαρμόζονται και ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν.4172/2013-Φ.Ε.Κ. 167Α’/23.07.2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Κατά την έναρξη της εκτέλεσης του ελέγχου απαιτείται να ζητηθούν από την **ελεγχόμενη επιχείρηση** τα εξής στοιχεία:

1. Τυχόν διατάξεις, εγκύκλιοι ή ατομικές απαντήσεις της Φορολογικής Διοίκησης που αφορούν την επιχείρηση.
2. Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιοτέρων φορολογικών ελέγχων και η τρέχουσα αντιμετώπιση αυτών από την επιχείρηση.
3. Οι διαπιστωμένες παραβάσεις του Κ.Φ.Δ.. ή άλλα στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρηση.
4. Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών.
5. Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης.
6. Απαιτήσεις επιχείρησης εις χείρας τρίτων.

7. Στοιχεία που αφορούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμούς (φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα κλπ).
8. Στοιχεία που αφορούν φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες.
9. Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Δηλώσεις Φ.Π.Α. προηγούμενων ετών.
10. Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία θεωρείται αναγκαία από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια του ελέγχου του.

Β. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

1. Ταυτότητα ελέγχου

1.1 Ελεγχόμενη Επιχείρηση

Επωνυμία:

Διακριτικός τίτλος:

Α.Φ.Μ.:

Αριθμός φακέλου:

Δ.Ο.Υ. Έδρας:

Δραστηριότητα:

Διεύθυνση Έδρας – Ταχ. Κώδικας:

Τηλέφωνο – Φαξ – Email -Ιστότοπος (site):

1.2 Ελεγχόμενο φορολογικό έτος :

Ελεγχόμενη περίοδος: Από ../../…. έως ../../….

2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

2.1 Μορφή επιχείρησης:

Είδος νομικού προσώπου:

2.1.1 Μέγεθος επιχείρησης βάσει του Ν.4308/2014 κατά την ελεγχόμενη χρήση:

2.2 Σύσταση – Διάρκεια – Έδρα

2.3 Αντικείμενο εργασιών - Σκοπός

Αντικείμενο εργασιών:

Σκοπός:

2.4 Λογιστικά Πρότυπα σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων / Λογιστικό Πλαίσιο

Η ελεγχόμενη οντότητα συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με:
(αναφέρονται τα λογιστικά πρότυπα δηλαδή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Ε.Λ.Π.- ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς -Δ.Π.Χ.Α.- κατά περίπτωση).

Παρατίθεται συνοπτική περιγραφή της ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) με βάση το λογιστικό σύστημα που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα.
Επιλογές:

- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στην λογιστική βάση και αναμόρφωση στην φορολογική βάση
- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στην φορολογική βάση και αναμόρφωση στην λογιστική βάση
- Πρωτογενής ενημέρωση και τήρηση των λογαριασμών στην λογιστική βάση και φορολογική βάση παράλληλα

3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

3.1 Μετοχικό/Εταιρικό Κεφάλαιο – Μέτοχοι/Εταίροι

3.1.1. Πίνακας Εξέλιξης Μετοχικού / Εταιρικού Κεφαλαίου κατά την ελεγχόμενη χρήση:

Ημερομηνία Γ.Σ.	Αριθμός Καταχώρησης ΓΕΜΗ	Αριθμός δήλωσης ΦΣΚ	Αριθμός μετοχών – εταιρικών μεριδίων	Αξία μετοχής - εταιρικού μεριδίου	Ποσό μεταβολής	Συνολικός Αριθμός μετοχών εταιρικών μεριδίων	Μετοχικό/ Εταιρικό κεφάλαιο μετά την αύξηση	Τρόπος κάλυψης	
								Καταβολή μετρητών	Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών

3.1.2. Μέτοχοι / Εταίροι

Α/Α	Μέτοχοι/Εταίροι	Αριθμός μετοχών/ μεριδίων	Ποσοστό Συμμετοχής

3.2 Έγκριση Χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Ημερομηνία Αναφοράς Χρημ/κών Καταστάσεων	Ημερομηνία Έγκρισης Χρημ/κών Καταστάσεων από Δ.Σ. /Διαχειριστές /Αρμόδιο Όργανο Διοίκησης

3.2.1 Μέτοχοι που παραβρέθηκαν στις Γενικές Συνελεύσεις

Διαχειριστική περίοδος	Ημερομηνία Γ.Σ.	Μέτοχος	Ποσοστό μετοχών

3.3 Διοίκηση – Διεύθυνση εταιρείας – Εκπροσώπηση

3.3.1 Διοικητικό Συμβούλιο / Διαχειριστές

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος

3.3.2 Νόμιμη εκπροσώπηση

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου	Περίοδος

3.4 Προϊστάμενος λογιστηρίου που υπογράφει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Ονοματεπώνυμο	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Κατηγορία Αδειας	Αριθμός Αδειας

3.5 Λογιστής – Φοροτέχνης που υπογράφει τις φορολογικές δηλώσεις

Ονοματεπώνυμο	Διεύθυνση	Α.Φ.Μ.	Κατηγορία Αδειας	Αριθμός Αδειας

3.6 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Χώρα	Ποσότητα (τεμάχια)	Ποσοστό συμμετοχής κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου

3.7 Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης

Για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όπως αυτές απεικονίζονται παρακάτω:

Είδος Εγκατάστασης (Έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικοί χώροι, λοιπές εγκαταστάσεις)	Διεύθυνση	Επιφάνεια	Δ.Ο.Υ. εγκατάστασης	Παρατηρήσεις

3.8 Απασχολούμενο προσωπικό

Η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο προσωπικό κατά την έννοια του ν.4308/2014 , ως κάτωθι :

Είδος σχέσης απασχόλησης	Αριθμός εργαζομένων (Μ.Ο. ετήσιας απασχόλησης))	Αποδοχές

3.9 Μεταφορικά μέσα

Η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει ιδιόκτητα και μισθωμένα μεταφορικά μέσα (φορτηγά, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα).

Διαχειριστική περίοδος από .... έως			
Τύπος αυτοκινήτου	**Αριθμός κυκλοφορίας**	**Ωφέλιμο φορτίο θέσεις**	**Ποσοστό ιδιοκτησίας**

4. Συναλλακτική κίνηση – Οικονομικά αποτελέσματα – Δηλώσεις

4.1 Κατάστρωση αποτελεσμάτων

Παρατίθεται κατάστρωση αποτελεσμάτων.

4.2 Δηλώσεις που υποβλήθηκαν

Για το φορολογικό έτος ……… (διαχειριστική περίοδος από …….. έως ……..) υποβλήθηκε η με αριθμό ………. δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώθηκαν:

Ακαθάριστα έσοδα ……………. Ευρώ

Φορολογητέα Κέρδη ………………. Ευρώ
ή Ζημιά ……………….Ευρώ

5. Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου

5.1 Έλεγχος των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων)

Έγινε έλεγχος ως προς την τήρηση και ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως αυτά εμφανίζονται στην παρακάτω κατάσταση:

Είδος λογιστικού αρχείου	**Παρατηρήσεις**
Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο (αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός)	
Αναλυτικά καθολικά (αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού)	

Ισοζύγιο (σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων –χρεώσεων και πιστώσεων- καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού)	
Αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	
Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους	
Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων	
Αρχείο αποθεμάτων τρίτων	
Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων	
Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης	
Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων	
Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	
Αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (κατ’ επιλογή της οντότητας)	

5.1.1 Έλεγχος ταμείου

Έγινε έλεγχος ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής: ………

5.1.2 Έλεγχος αξιογράφων

Έγινε έλεγχος των πάσης φύσεως αξιογράφων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

………

5.1.3 Ποσοτική καταμέτρηση

Έγινε ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων στα παρακάτω δύο (2) είδη:

Είδος Α:…………
Είδος Β:…………

Από την πιο πάνω επαλήθευση διαπιστώθηκαν τα εξής: ……………………………

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Ε ΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, έκτος των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε συγκεκριμένα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου και προσδιορίζονται ως μη εκπεστέες με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). **Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172 /2013)**

Ειδικότερα ελέγχονται:

1.	**Α. Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)** **Να ελεγχθεί σε δειγματοληπτική βάση η ορθή έκπτωση δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 ν.4172/2013 και ειδικότερα εάν οι υπόψη δαπάνες:** α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. **Β. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)** Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών: i. κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ καθώς και η εξόφληση δαπάνης μισθωτής υπηρεσίας κατά την έννοια του ΚΦΕ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ή, στην δεύτερη περίπτωση, με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. [άρθρο 23 περ. (β) και (ιδ) του ν.4172/2013]	**Φύλλο εργασίας**

	ii. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)] iii. προβλέψεις, εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)] iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)] v. η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)] vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)] vii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)] viii. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)] ix. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)] x. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)] xi. το τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου [άρθρο 23 περ. (η)] Γ. Να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες **οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.**	

2.	<u>Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας</u> 1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης τους προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος. Οι ως άνω διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22Α του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκαν με την παρ. 8α του άρθρου 24 του ν.4386/2016, ισχύουν από 1/1/2017 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 69 του ν.4485/2017. Προκειμένου για την αναγνώριση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από 1/1/2017 λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στην ΚΥΑ 109343/Ι2/2017 (ΦΕΚ Β’ 2351). 2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται μέσα σε χρονικό διάστημα δέκα (10) μηνών. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στην κοινή υπουργική απόφαση της παραγράφου 1. Η επιχείρηση οφείλει, σε περίπτωση ρητής μη έγκρισης του συνόλου ή μέρους των υπόψη δαπανών από τη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας (ΓΓΕΤ) του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων και εφόσον αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων του οικείου έτους ή μετά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να εκπέσει μικρότερο ποσό δαπανών από αυτό που είχε δηλωθεί αρχικά. Η δήλωση αυτή εφόσον υποβάλλεται εντός μηνός από την επίδοση της απορριπτικής απόφασης θεωρείται εμπρόθεσμη (ΠΟΛ 1210/2017). Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω. <u>Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22^{Α}</u>	

3.	**Τόκοι** (α) Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια που λαμβάνει από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. [άρθρο 23 περ. (α) ν.4172/2013] (β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013: 1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Το ποσοστό αυτό εφαρμόζεται από την 1.1.2017. 2. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο (από 1.1.2016 και μετά). 3. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4172/2013 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό. 4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης», καθώς και τις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης,, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω Σύμβασης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, που συνάπτεται μέχρι την 31.12.2014.	

4.	**Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.** Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο) και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23. Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους. [άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013] Για σκοπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αυτής διαδικασίας, ως κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα για σκοπούς φορολογίας (άρθρο 65 παρ. 3 και 4 Κ.Φ.Ε.) ή έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 παρ. 6 και 7 Κ.Φ.Ε.) λαμβάνονται τα αναφερόμενα ως τέτοια στις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες ισχύουν κατά περίπτωση.	
5.	**Φορολογικές αποσβέσεις** Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτωσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις: 1. Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις, εκτός της περίπτωσης β’ β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.	

2. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:
α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,
β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,
γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,
δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,
ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος κατά τα λοιπά ισχύουν τα ανωτέρω αναγραφόμενα.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης),	4

Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (η συγκεκριμένη κατηγορία ενεργητικού προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ. 8β του άρθρου 24 του ν.4386/2016 και ισχύει από 1/1/2017 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 69 του ν.4485/2017)	40

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του παραπάνω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους παραπάνω συντελεστές.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

	8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. [άρθρο 24 ν.4172/2013]	
6.	**Αποτίμηση αποθεμάτων** Να ελεγχθεί ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση. Επίσης, να ελεγχθεί ότι η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αντιμετωπίστηκε ως δαπάνη του άρθρου 22, αλλά επηρέασε τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 25 ν.4172/2013]	
7.	**Επισφαλείς απαιτήσεις** Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτωσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις: 1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 κατωτέρω, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:	

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:
α) καταστεί εισπράξιμη ή
β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους

	τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων. 6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. 7. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής. 8. Σε περίπτωση υποβολής αίτησης για κήρυξη του οφειλέτη σε πτώχευση ή για υπαγωγή στη διαδικασία εξυγίανσης σύμφωνα με τον ΠτΚ, σε περίπτωση που ο πιστωτής δεν είχε ήδη σχηματίσει πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης με βάση τις ενέργειες που είχε αναλάβει κατά το παρελθόν για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, αυτός μπορεί να σχηματίσει φορολογικά αναγνωρίσιμη πρόβλεψη επισφαλούς απαίτησης, κατά τον χρόνο κατάθεσης της σχετικής αίτησης στο δικαστήριο, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, πλην της προϋπόθεσης ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης.	

	Ειδικά σε περίπτωση αίτησης υπαγωγής του οφειλέτη σε προπτωχευτική διαδικασία εξυγίανσης, να ελεγχθεί ότι το ποσό της κατά τα ανωτέρω σχηματισθείσας πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων δεν υπερβαίνει το ποσό κατά το οποίο μειώνεται η απαίτηση με βάση την αίτηση υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης. Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του περιορισμού που τίθεται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.4172/2013. Σε περίπτωση που το ποσό της απαίτησης για το οποίο σχηματίσθηκε η πρόβλεψη τελικά εισπραχθεί, να ελεγχθεί ότι η σχηματισθείσα πρόβλεψη ανακτήθηκε άμεσα με τη μεταφορά του σχετικού ποσού στα κέρδη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013. 9. Σε περίπτωση επικύρωσης από το πτωχευτικό δικαστήριο της συμφωνίας εξυγίανσης η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης και εφόσον, πριν από την επικύρωσή της, δεν είχε σχηματισθεί πρόβλεψη για το ποσό της επισφαλούς απαίτησης που μειώνεται βάσει της συμφωνίας (ή είχε σχηματισθεί μικρότερη πρόβλεψη), οι πιστωτές, οι απαιτήσεις των οποίων καλύπτονται από τη συμφωνία, μπορούν να διαγράψουν οριστικά το μέρος της απαίτησης που καλύπτεται από τη συμφωνία και να εκπέσουν το σχετικό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους εντός του οποίου επικυρώνεται η συμφωνία εξυγίανσης από το πτωχευτικό δικαστήριο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Ως προς το ποσό της μείωσης που καλύπτεται από τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του ν.4172/2013. Ομοίως, δύναται να διαγραφεί οριστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, το μέρος της απαίτησης κατά πτωχής εταιρείας που δεν ικανοποιήθηκε από την πτωχευτική περιουσία, σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε σχηματίσει προηγουμένως πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων για το ποσό αυτό. Τα παραπάνω ισχύουν και για το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που αφορά στο ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, το οποίο η επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο χωρίς ωστόσο να το εισπράξει από τον πελάτη της, εφόσον από τις διατάξεις του ν.2859/2000 δεν παρέχεται η δυνατότητα μείωσης της φορολογητέας αξίας και επιστροφής του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος). Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 26 ν.4172/2013]	

8.	**Φορολογικές ζημίες** Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών. Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημίες ισχύουν τα ακόλουθα: 1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. 2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, ήτοι από τις 14.02.2012 και μετά. 3. α. Η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του παρόντος και τα οποία εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος ή, κατά περίπτωση, τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, από: αα) τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους, i) κατ` εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4307/2014 (Α`246), ii) κατά τις διατάξεις του ν. 3869/2010 (Α` 130), iii) ή ως αποτέλεσμα οριστικής διαγραφής ή συμφωνίας ρύθμισης χρεών των οφειλετών δανείων ή πιστώσεων, ββ) τη μεταβίβαση, δηλαδή την πώληση ή την εισφορά δανείων ή πιστώσεων κατά τις διατάξεις του ν. 4354/2015 (Α` 176) ή του ν. 3156/2003 (Α` 157) ή τη μεταβίβασή τους σε χρηματοδοτικό ή πιστωτικό ίδρυμα ή σε άλλη εταιρεία ή νομική οντότητα εφόσον τη διαχείρισή τους πραγματοποιεί πιστωτικό ίδρυμα κατά τις διατάξεις του ν. 4261/2014 (Α` 107) ή Εταιρεία Διαχείρισης Απαιτήσεων από	

	Δάνεια και Πιστώσεις του ν. 4354/2015, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε είκοσι (20)ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή του χρέους ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης, αντιστοίχως. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, οι οποίοι και δεν εγγράφονται ή, αντιστοίχως, με το ποσό της ζημίας στην περίπτωση μεταβίβασης δανείων ή πιστώσεων. β. Τυχόν λογιστικές διαγραφές δανείων ή πιστώσεων των νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26, οι οποίες αφορούν διαγραφές χρέους ή μεταβιβάσεις κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α`, που δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους της λογιστικής διαγραφής, δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους αυτού έως την επέλευση των γεγονότων της περίπτωσης α`, οπότε και μετατρέπονται σε χρεωστικές διαφορές, εφαρμοζομένης της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου. γ. Το συνολικό ποσό της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς της περίπτωσης α`, καθώς και της προσωρινής διαφοράς της περίπτωσης β` της παρούσας παραγράφου δεν θα υπερβαίνει το ποσό των αναφερομένων στην περίπτωση γ` της παραγράφου 2 του άρθρου 27Α, συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογιστεί έως τις 30 Ιουνίου 2015. Η απόσβεση της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης. Σε περίπτωση που τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για το χρέος που διαγράφεται ή μεταβιβάζεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη, η εν λόγω πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης και αποτελεί για αυτά φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται. Επομένως πρέπει να ελεγχθεί ότι όταν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, οι ζημίες από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση δεν έχουν χρησιμοποιηθεί στην Ελλάδα ούτε κατά τον χρόνο που προέκυψαν ούτε έχουν μεταφερθεί προς συμψηφισμό με κέρδη φορολογητέα στην Ελλάδα κατά τα επόμενα έτη, εκτός εάν πρόκειται για ζημίες που έχουν καταστεί οριστικές στην αλλοδαπή (λόγω διακοπής της λειτουργίας του υποκαταστήματος, και υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζονται δύο φορές, και για τις οποίες, επιπλέον, έχουν εξαντληθεί οι δυνατότητες να ληφθούν υπόψη στη χώρα που προέκυψε είτε από το ίδιο πρόσωπο είτε από άλλο πρόσωπο). Επίσης, να ελεγχθεί ότι στις περιπτώσεις που προέκυψε αρνητικό αποτέλεσμα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία δε συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27.	

	5. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου της επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός εάν η επιχείρηση αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. [άρθρο 27 ν.4172/2013]	
9.	**Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα** Να ελεγχθεί ότι, εφόσον η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομιλικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά. Η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος από το νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις των παρ.1 και 2 του ίδιου άρθρου, αλλά με τη διενέργεια τυχόν δαπανών (π.χ. τόκοι δανείων) που συνδέονται με την συμμετοχή σε αυτό το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από νομικό πρόσωπο και οι οποίες συνδέονται με τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ.1 και 2 του άρθρου 48, δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται, ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο αυτό συμμετέχει. Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. [άρθρο 48 παρ .(4) ν.4172/2013]	
10.	**Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών.** Να ελεγχθεί πως τα λογιστικά κέρδη και τα φορολογικά κέρδη της εταιρείας όπως αυτά απεικονίζονται στην ΔΦΕ προκύπτουν ορθώς από την λογιστική και φορολογική βάση αντίστοιχα. Επίσης να επισκοπηθούν οι διαφορές μεταξύ λογιστικής-φορολογικής βάσης προκειμένου να επιβεβαιωθεί η τήρηση των φορολογικών διατάξεων ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.	

11.	**Διανομή / κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο** Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν είχε καταβληθεί φόρος εισοδήματος η οποία διενεργείται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2017 και μετά φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξαρτήτως της ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Σχετικές διατάξεις Κ .Φ .Ε. [άρθρο 47 παρ .(1) ν.4172/2013 & ΠΟΛ 1014/2018]	
12.	**Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων** 1. Να ελεγχθεί εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισέπραξε: i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές της σε άλλο κράτος μέλος, απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Συγκεκριμένα να ελεγχθεί, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή: α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερεις (24) μήνες. Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες αλλά πληρούται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ’, να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο	

	φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή. 2. Να ελεγχθεί: α) Τα ενδοομιλικά μερίσματα, που εισπράττει από 1.1.2016 και μετά, ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, μόνο εάν τα διανεμόμενα κέρδη δεν έχουν εκπέσει φορολογικά στο επίπεδο της θυγατρικής εταιρείας κράτους-μέλους της Ε.Ε.. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης. β) Τα φορολογικά πλεονεκτήματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 και της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013 δεν παρέχονται σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό του παρόντος, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης. 3. Να ελεγχθεί εάν στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται: i. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ’ εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους ii. κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ’ εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. iii. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου iv. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν. 3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρίες Ε.Ε., Ε.Ο.Χ./ΕΖΕΣ v. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., Ε.Ο.Χ./ΕΖΕΣ) Τα ποσά των ως άνω περιπτώσεων καταχωρούνται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων ανεξάρτητα από την επάρκεια των φορολογικών κερδών της χρήσεως. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρα 47, 48 & 72 ν.4172/2013]	

13.	**Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.** Δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης δύναται να περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας: Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του, ακολουθώντας τα εξής βήματα: α) Να ελεγχθεί –καταρχήν- εάν άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος: 1) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, 2) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία, 3) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών, 4) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ), 5) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα, 6) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, Εάν συντρέχει πράγματι η περίπτωση αυτή να διενεργηθούν περαιτέρω οι ακόλουθες διαδικασίες (β), (γ), (δ), (ε) και (στ) – εφαρμοζόμενες κατά περίπτωση: β) Να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, γ) Αν συντρέχει η περίπτωση (β) να ελεγχθεί αν το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και δεν είναι εταιρεία της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.	

	δ) Αν συντρέχει η περίπτωση (γ) και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, να ελεγχθεί αν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου. ε) Να ελεγχθεί αν άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας –αρκεί έστω και μία κατηγορία εισοδήματος- προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεμένα με αυτό πρόσωπα. στ) Αν συντρέχει η περίπτωση (ε) να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του . Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66 ν.4172/2013]	
14.	**Αποθεματικά** 1. Εάν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων να ελεγχθεί: i) Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν σχετικές εγκρίσεις και, ii) η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης. 2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους. 3. Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ’ της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τον ν.4172/2013, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. (παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013).	

15.	**Επιχορηγήσεις** Να ελεγχθεί η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα. Να ελεγχθεί η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων στον κατάλληλο λογαριασμό σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου. Εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, να ελεγχθεί η ορθότητα των επιχορηγήσεων που μεταφέρονται σε πίστωση του φορολογικού αποτελέσματος καθώς και των φορολογικών αποσβέσεων των επιχορηγηθέντων παγίων. Να ελεγχθεί εάν κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, έχει καθ’ οιονδήποτε τρόπο διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ποσό ληφθείσας επιχορήγησης πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο κατά περίπτωση αναπτυξιακός νόμος.	
16.	**Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος** Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου , υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλπ), κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Να ελεγχθεί, στις περιπτώσεις που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική από ημεδαπή θυγατρική της είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27^{A}, ότι το επιπλέον ποσό του φόρου δεν επιστράφηκε. Να ελεγχθούν οι σχετικοί υπολογισμοί και τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα. Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου.	

	Να ελεγχθεί ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.	
	Δ. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)	
1.	**Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ’ απόψεως Φ.Π.Α.** Με βάση τις δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης, να καταγραφεί η φορολογική της θέση ως ακολούθως (αναφορά γίνεται στα αντίστοιχα άρθρα του ν.2859/2000): (α) Υπαγωγή σε καθεστώς Φ.Π.Α., π.χ. κανονικό, πρακτορείο ταξιδιών άρθρου 43, φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών άρθρου 44, επενδυτικού χρυσού άρθρου 47 κλπ. (β) Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα. (γ) Το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22 ή πράξεις, άλλες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, και άλλες όχι, ή πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρα 30 και 31). (δ) Να ληφθούν υπόψη τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ’ απόψεως Φ.Π.Α., π.χ. θέση σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων από αυτές, αλλαγή φορολογικού νόμου με υπαγωγή δραστηριοτήτων της εταιρείας σε Φ.Π.Α. ή το αντίθετο.	**Φύλλο εργασίας**
2.	**Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.** (α) Συμφωνία φορολογητέων εκροών και ακαθαρίστων εσόδων και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης εάν η απόκλιση αυτή δικαιολογείται.	

	(β) Να συμφωνηθούν δειγματοληπτικά τα βάσει λογιστικών αρχείων (βιβλίων) υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 (ΕΓΛΣ) / 54.02 (ΕΛΠ) με αυτά των δηλώσεων. Η εργασία αυτή θα πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει και τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής χρήσης. (γ) Για τα ποσά τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά και περιλαμβάνονται στους κωδικούς των δηλώσεων Φ.Π.Α. να ζητηθεί η ανάλυσή τους και η συμφωνία τους με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης. (δ) Να γίνει δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. (ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών και να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών, ιδίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του Ευρώ. Οι φορολογητέες αξίες για σκοπούς Φ.Π.Α. συνήθως παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως για να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. (στ) Να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμό απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στο λογαριασμό 54.00 (ΕΓΛΣ) / 54.02 (ΕΛΠ) εκτός εάν η επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους. (ζ) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 422 των δηλώσεων Φ.Π.Α. ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξής τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. (η) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. Να αναζητηθεί η αιτία και να ελεγχθεί η ορθότητα στον υπολογισμό των διακανονισμών (διακανονισμός παγίων, pro-rata, κ.λπ.).	
3.	**Φ.Π.Α. εκροών** (α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.	

	(β) Σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος. (γ) Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. η διατήρηση εγκατάστασης της επιχείρησης στα εν λόγω νησιά, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. (δ) Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε.Ε. για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α. (ε) Να αναλυθούν ανά κατηγορία τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της επιχείρησης και να καταγραφεί: Η αιτία απαλλαγής (π.χ. ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εξαγωγή αγαθών, παράδοση αγαθών που αγοράζονται και πωλούνται εκτός Ελλάδος, παραδόσεις σε πλοία και αεροσκάφη, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις εξωτερικού των οποίων ο τόπος φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ελλάδος), σύμφωνα με το άρθρο 14. Η ύπαρξη τυχόν σημαντικών παρεπόμενων εσόδων, ακόμα και αν αυτά χρεώνονται ξεχωριστά, π.χ. συμβατικοί τόκοι, τα οποία πρέπει να ακολουθούν το χειρισμό Φ.Π.Α. της κύριας παροχής (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών). Η ύπαρξη δικαιολογητικών απαλλαγής, καθώς και η τήρηση των σχετικών όρων και προϋποθέσεων τα οποία προβλέπονται από υπουργικές αποφάσεις, όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1167/2015 όσον αφορά τις εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά. (στ) Να αναλυθούν τυχόν απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έκτακτα/ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τιμήματος. (ζ) Να διενεργηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν όντως έχουν γνωστοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. Εάν η γνωστοποίηση έχει γίνει σε προηγούμενη χρήση να ελεγχθεί εάν οι εκπτώσεις εξακολουθούν να κινούνται μέσα στα πλαίσια που έχουν γνωστοποιηθεί.	

	Επίσης, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για το Φ.Π.Α. και εάν αυτό δικαιολογείται από τις διατάξεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. (η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 ευρώ και δείγματα) ή εάν διαθέτονται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.	
4.	**<u>Φ.Π.Α. εισροών</u>** (α) Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε άρθρο 31). (β) Να διαπιστωθεί δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών: • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, • δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, • στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, και (γ) Όσον αφορά δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά:	

	1. εάν αυτά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες δραστηριότητες εντός πενταετίας ή δεκαετίας εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από την πραγματοποίηση της αγοράς τους, ή της κατασκευής τους, οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο φόρο που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους καθώς επίσης και 2. εάν έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο 5 ετών ή δέκα ετών εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από τη χρησιμοποίησή τους π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, οριστικής ανάκλησης άδειας λειτουργίας κλπ., οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο τόσα πέμπτα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της πενταετίας ή τόσα δέκατα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της δεκαετίας για τα ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του νόμου 2859/2000 (βλέπε άρθρο 33 περί πενταετούς διακανονισμού). Ο ίδιος διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις: i. πώλησης ή μίσθωσης ακινήτων, η αγορά ή η ανέγερση των οποίων έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και έχει εκπεσθεί, εκτός της περίπτωσης πώλησης σε εταιρείες leasing και επαναμίσθωσή τους με leaseback, καθώς και της περίπτωσης μίσθωσης των εν λόγω ακινήτων με Φ.Π.Α., (βλέπε ΠΟΛ. 1180/2013). ii. ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου με δικαίωμα χρήσης τουλάχιστον εννέα (9) ετών, σε περίπτωση που μέσα στη πενταετία ή δεκαετία, εφόσον πρόκειται για ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του ν.2859/2000, του διακανονισμού σταματά η χρήση του ακινήτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000. (δ) Σχετικά με την τελευταία ως άνω περίπτωση, να ελεγχθεί εάν κατά το χρόνο ανέγερσης των κτισμάτων ή κατασκευή των εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, ο ανεγείρων/κατασκευαστής είχε δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα αρχικά ή κατά παράταση τουλάχιστον εννέα (9) ετών. (ε) Στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθηκαν ή εκλάπησαν, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν η καταστροφή ή απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.	
5.	**<u>Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α.</u>** (α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) και συγκεκριμένα:	

	i. Η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κωδικού της συνδυασμένης ονοματολογίας. ii. Η συμφωνία των δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία (βλέπε 2(δ) ανωτέρω). (β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκροών. Σημειωτέον ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή (για πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε μετά την 1/1/2014). (γ) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται, π.χ. έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω επενδυτικών αγαθών για κατασκευές σε ακίνητα τρίτων, χωρίς να έχει σύμβαση τουλάχιστον εννέα (9) ετών για την χρήση αυτών, ή έτυχε αναστολής καταβολής δυνάμει της Κ.Υ.Α. Π.2869/1987 για επενδυτικά αγαθά τα οποία δεν χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της αλλά τα πούλησε.	
	Ε . Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν.4308/2014	
1.	**Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις** 1) Να ελεγχθεί εάν τηρήθηκαν όλα γενικά τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από το ν.4308/2014 άρθρα 3§10 και 4. Συγκεκριμένα, να ελεγχθεί εάν τηρήθηκαν τα ακόλουθα αρχεία: • Ημερολόγια • Αναλυτικά καθολικά • Ισοζύγιο • Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων • Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους • Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων • Αρχείο αποθεμάτων τρίτων • Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων • Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης • Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων • Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	**Φύλλο εργασίας**

	2) Να ελεγχθεί εάν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 και 9 του ν.4308/2014, σε κάθε περίπτωση παρακολουθούνται με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, καθώς και τα αποθέματα της οντότητας σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Σε περίπτωση μη λήψης παραστατικού διακίνησης ή πώλησης εάν τηρείται κατάλληλο αρχείο, στο οποίο καταχωρούνται οι απαιτούμενες πληροφορίες, αμελλητί, με την παραλαβή των αποθεμάτων. 3) Να ελεγχθεί εάν έχουν υποβληθεί σε διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών οι καταστάσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013. 4) Να ελεγχθεί εάν τα στοιχεία λιανικής πώλησης (αποδείξεις λιανικής πώλησης ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), η έκδοση των οποίων προβλέπεται από το άρθρο 12 του ν.4308/2014 εκδόθηκαν με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν.1809/1988, λαμβάνοντας υπόψη τις περιπτώσεις για τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από την χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1002/2014). 5) Να ληφθεί από την "Προσωποποιημένη Πληροφόρηση-Φορολογικοί Μηχανισμοί" της ΓΓΠΣ η εκτύπωση με τα στοιχεία των δηλωθέντων Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και να ελεγχθεί εάν οι μηχανισμοί δηλώθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, όπως ισχύει.	
2.	**Συμφωνία μεταξύ των λογιστικών αρχείων** (α) Να ελεγχθεί εάν: 1. Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου. 2. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά των Αναλυτικών Καθολικών (Καρτέλες) Πελατών ή Προμηθευτών, αντίστοιχα. 3. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του τελικού ισοζυγίου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση. (β) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν: 1. Εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή στοιχεία λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων με σκοπό την πώληση ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά. 2. Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά (πιστωτικά τιμολόγια ή πιστωτικά στοιχεία λιανικής πώλησης) ή άλλα δικαιολογητικά όπου απαιτείται.	

	3. Έγινε η ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων, εμπορευσίμων κλπ) στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής. 4. Έγινε ορθή καταχώρηση των αγορών αποθεμάτων στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία), με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα σχετικά παραστατικά διακίνησης ή τιμολόγια. 5. Οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα ειδικά έξοδα αγορών καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά ή άλλα δικαιολογητικά όπου απαιτείται. 6. Έγινε ορθή καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της αξίας των δικαιολογητικών δαπανών. (γ) Να ελεγχθεί εάν έχουν ενημερωθεί εμπρόθεσμα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία λογιστικά αρχεία (βιβλία) (Άρθρο 6 ν.4308/2014).	
3.	**<u>Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις</u>** (α) Έλεγχος ταμείου και αξιογράφων Να ελεγχθούν τα λογιστικά αρχεία / αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιογράφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών. (β) Έλεγχος αποθεμάτων 1. Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο τηρούμενο, κατ’ επιλογή της οντότητας, αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών. Για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού θα λαμβάνονται υπόψη οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες, βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων παραστατικών (στοιχείων διακίνησης και αξίας) από την τελευταία ενημέρωση του παραπάνω αρχείου μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.	

	2. Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά του τηρούμενου, κατ’ επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων. Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον τελευταίο μήνα του φορολογικού έτους και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους. 3. Να ελεγχθεί εάν τα ποσοτικά υπόλοιπα των αναλυτικών καθολικών του τηρούμενου, κατ’ επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων, επιλεκτικά για δύο (2) είδη, κατά περίπτωση, εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος του φορολογικού έτους και καταχωρήθηκαν στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. (γ) Έλεγχος απογραφής 1. Να ελεγχθεί εάν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων και στο Αρχείο Λοιπών Περιουσιακών Στοιχείων των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων αντίστοιχα, μέχρι την προβλεπόμενη προθεσμία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. 2. Να ελεγχθεί εάν η απογραφή των αποθεμάτων γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Σε περίπτωση που η οντότητα έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας, να ελεγχθεί εάν τηρείται λογιστικό αρχείο, στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο. (δ) Έλεγχος επιμέτρησης αποθεμάτων Να ελεγχθεί η ορθότητα του υπολογισμού του κόστους κτήσης και του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ), για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Να ελεγχθεί η ορθή επιμέτρηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος του φορολογικού έτους, επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ), για κάθε αποθηκευτικό χώρο.	

	(ε) Έλεγχος κόστους παραγωγής 1. Να ελεγχθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων που προκύπτουν από τις τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και του κόστους παραγωγής που προκύπτει από τα Κοστολογικά Δεδομένα της επιχείρησης επιλεκτικά σε δύο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με την μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και εάν σε κάποιο από αυτά τα δύο παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα. 2. Να ελεγχθεί εάν μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από φορολογικό έτος σε φορολογικό έτος, τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη του δείγματος ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες επιμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του κόστους παραγωγής. (στ) Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν: • η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια (π.χ. αποδοχή ηλεκτρονικού τιμολογίου από τον λήπτη, χρήση ηλεκτρονικού μορφότυπου). • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία. • εξασφαλίζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών τιμολογίων κατά την έκδοση, αποστολή, καταχώρηση και αποθήκευση τους (άρθρα 14 και 15 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014). • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται είναι μοναδικά και δεν υπάρχουν περιπτώσεις διπλής έκδοσης ή καταχώρησης του ίδιου ηλεκτρονικού τιμολογίου. • ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται αποστέλλονται από τον εκδότη και καταχωρούνται από τον παραλήπτη στα προβλεπόμενα από το νόμο χρονικά περιθώρια. • υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη, τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών. • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση αποθηκεύονται σε αναγνώσιμη μορφή και κατά τη διάρκεια της αποθήκευσης τους διασφαλίζεται η ακεραιότητα τους και η διαθεσιμότητα τους για έλεγχο στο προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα.	

<table>
<tr><td colspan="3"><u>ΣΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ</u></td></tr>
<tr><td>1.</td><td>Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων Ε9 και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακίνητων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ν.4223/2013

1. Να ελεγχθεί αν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και, εφόσον υπήρχε σχετική υποχρέωση, να ελεγχθεί:
α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα,
β) η ορθότητα των αναγραφομένων στοιχείων στην τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση.

2. Να ελεγχθεί η πληρότητα και ορθότητα των αναγραφομένων στοιχείων στην τελευταία δήλωση-πράξη διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. της 1ης Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις απαλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

3. Να ελεγχθεί αν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α.

4. Σε περίπτωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου, στο οποίο συμβάλλεται ο φορολογούμενος, να ελεγχθεί αν έχει μνημονευθεί και επισυναφθεί ορθό πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α.</td><td><u>Φύλλο εργασίας</u></td></tr>
<tr><td>2.</td><td>Ειδικός Φόρος επί των Ακίνητων (Ε.Φ.Α.) ν.3091/2002

1. Να ελεγχθεί αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων κατά την 1η Ιανουαρίου του ελεγχόμενου έτους και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί αν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η οικεία δήλωση.

2. Να ελεγχθεί το σύνολο των προβλεπομένων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης.

3. Σε περίπτωση υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου, από την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, να ελεγχθεί η ορθότητα των στοιχείων των αναγραφόμενων σε αυτή ακινήτων καθώς και η ορθότητα της αξίας των ακινήτων.

4. Να ελεγχθεί εάν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο Ε.Φ.Α., σε περίπτωση σχετικής υποχρέωσης.</td><td></td></tr>
</table>

Ζ. ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		
1.	**Δάνεια** Να ελεγχθεί ο υπολογισμός και η απόδοση των τελών χαρτοσήμου, αφού ληφθούν υπόψη τα παρακάτω: • Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, δανειακές συμβάσεις με τις επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα. • Εάν η επιχείρηση καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια δανειακών συμβάσεων. • Ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών. • Εάν η επιχείρηση έχει προβεί , εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, στην κεφαλαιοποίηση δανειακών της υποχρεώσεων. • Εάν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματη ασφάλεια ή ενέχυρο για την εξασφάλιση της απαίτησης του δανειστή και περαιτέρω να εξετασθεί αν η εν λόγω παροχή έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η δανειακή σύμβαση ή όχι. • Εάν, μετά τη λήξη ισχύος δανειακής σύμβασης, τροποποιήθηκε όρος που περιλαμβανόταν σε αυτή.	**Φύλλο εργασίας**
2.	**Εκχώρηση απαίτησης** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση εκχώρησης οποιασδήποτε απαίτησής της και να εξετασθεί περαιτέρω αν για την εν λόγω εκχώρηση προβλέπεται αντάλλαγμα ή όχι.	
3.	**Αναδοχή χρέους** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση αναδοχής χρέους με οποιονδήποτε αντισυμβαλλόμενο.	
4.	**Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ** Να ελεγχθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης.	
5.	**Συμβάσεις συμβιβασμών** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει συμβάσεις συμβιβασμού ή αν τεκμαίρονται τέτοιες πράξεις από τις λογιστικές εγγραφές και να ληφθούν υπόψη το αρχικώς αξιούμενο ποσό ή το ποσό που τελικώς καταβάλλεται, κατά περίπτωση.	
6.	**Τόκοι υπερημερίας** Να ελεγχθεί αν έχουν καταλογιστεί ή εισπραχθεί τυχόν τόκοι υπερημερίας κατά ή υπέρ της επιχείρησης για οποιαδήποτε αιτία ή σχέση.	

7.	**Προσύμφωνα** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει προσύμφωνα τα οποία δεν υπήχθησαν, καταρχάς, σε τέλη χαρτοσήμου. Να ελεγχθεί περαιτέρω αν καταρτίστηκε η οριστική σύμβαση για την οποία καταρτίσθηκε το προσύμφωνο ή αν πραγματοποιήθηκε ακύρωση ενός τέτοιου προσυμφώνου. Να ελεγχθεί τέλος, αν καταβλήθηκαν ποσά, είτε λόγω επιστροφής αρραβώνος, είτε λόγω κατάπτωσης ποινικής ρήτρας.	
8.	**Μίσθωση ακινήτου** Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και του εντύπου Ε2 (Αναλυτική Κατάσταση για τα μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας) αναφορικά με την απόδοση των τελών χαρτοσήμου στο συνολικό ακαθάριστο ποσό του μισθώματος, χωρίς καμιά έκπτωση, από εκμίσθωση οικοδομών-γαιών. Με αφορμή τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.4283/2014 να ελεγχθεί η απόδοση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τυγχάνουν μισθωτές ακίνητης περιουσίας των Ιερών Μονών του Αγίου Όρους. Να ελεγχθεί στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εκμισθωτής είναι το Δημόσιο, ότι το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου, που βαρύνει τον μισθωτή, εισπράττεται, κατά την κατάρτιση της μισθωτικής σύμβασης. Να ελεγχθεί στις περιπτώσεις που η μίσθωση ακινήτου, μεταγράφεται στο βιβλίο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου , εφόσον υπερβαίνει τα εννέα έτη, εάν έχει αποδοθεί το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου.	

9.	**Λοιπές συναλλαγές** Να ελεγχθεί αν συντρέχει περίπτωση επιβολής τέλους χαρτοσήμου επί: • Αμοιβών τρίτων • Αποζημιώσεων • Αγοράς αγαθών από μη επιτηδευματίες • Μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της • Επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται απαλλαγή • Άφεσης χρέους • Παρεπόμενων συμφώνων παροχής εμπράγματης ασφάλειας • Χρησιδανείων • Αμοιβών για συμμετοχές σε συμβούλια, επιτροπές, διοικήσεις εταιρειών • Αφηρημένης Αναγνώρισης Χρέους • Προκαταβολών μισθών εργαζομένων • Συμψηφισμών • Ποσών που χορηγήθηκαν με προορισμό την μελλοντική αύξηση κεφαλαίου η οποία όμως δεν έλαβε χώρα	
10.	**Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου** Σε περίπτωση που διενεργούνται πράξεις που αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, να ελεγχθεί η υποχρέωση για υποβολή δήλωσης και η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου. Να ελεγχθεί αν πραγματοποιείται κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων της εταιρείας. Να ελεγχθεί αν λαμβάνει χώρα διάθεση παγίων κεφαλαίων ή κεφαλαίων κίνησης σε υποκατάστημα στην Ελλάδα από ξένη εταιρεία, η έδρα της οποίας βρίσκεται σε κράτος το οποίο δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.	
	Η. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ	
	Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες εγκύκλιοι οι οποίες ερμηνεύουν τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων του Κ.Φ.Ε. Α. Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου. Β. Να γίνει επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης με σκοπό να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρείας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρείας να παρακρατήσει ή προκαταβάλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις κατωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.	

Να ελεγχθούν οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στα παρακάτω αντικείμενα:		
1.	**Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν.4172/2013)** (α) Να γίνει συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Ε. με αυτές που εμφανίζονται στο οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί αμοιβών προσωπικού). Η ίδια συμφωνία πρέπει να γίνει και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους. (β) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου μισθωτής εργασίας και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του αρ. 43Α σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκκαθάριση του Φ.Μ.Ε. (αναγωγή των καθαρών αποδοχών προ φόρου του μηνός Ιανουαρίου σε ετήσια βάση, δηλ. x 14 κτλ). (γ) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου μισθωτής εργασίας και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε ένα (1) υπάλληλο και ένα (1) εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος, καθώς και σε ένα μέλος του Δ.Σ. (δ) Να γίνει επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου 20% στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά (άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε.), καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές σύμφωνα με την παρ.4 του αρ.60 του Κ.Φ.Ε. . (ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ο λογαριασμός ‘παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού’ καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρούνται έξοδα των υπαλλήλων της επιχείρησης επί αποδώσει λογαριασμού (π.χ. έξοδα ταξιδίων), προκειμένου να διακριβωθεί εάν υπάρχουν παροχές σε είδος κατά το άρθρο 13, σε αυτούς ή έξοδα που δεν καλύπτονται από παραστατικά δαπανών, τα οποία μπορεί να θεωρηθούν ως πρόσθετο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Να συνεκτιμηθούν τυχόν όροι που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις εργασίας καθώς και η περιοδικότητα αυτών των καταβολών. Ως παρεπόμενες παροχές (παροχές σε είδος) θεωρούνται με βάση τον Κ.Φ.Ε. οι ακόλουθες: i) Οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.	**Φύλλο εργασίας**

	ii) Η παραχώρηση οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογιζόμενη ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος, ως εξής: α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 12.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, β) για ΛΤΠΦ από 12.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, γ) για ΛΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, δ) για ΛΤΠΦ από 20.001 έως 25.000 ευρώ ως ποσοστό δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ε) για ΛΤΠΦ πλέον των 25.001 ευρώ ως ποσοστό είκοσι δύο τοις εκατό (22%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα. Επίσης, το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα. Επιπλέον, η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής: i. 0-2 έτη καμία μείωση ii. 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%) iii. 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) iv. Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%). Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1017521 ΕΞ 2018/1-2-2018 έγγραφο, για τα κοινόχρηστα οχήματα (οχήματα που διατίθενται από την επιχείρηση με σκοπό να χρησιμοποιούνται εκ περιτροπής από το προσωπικό της) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4172/2013. iii) Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.	

	iv) Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. v) Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Από τις ως άνω παροχές σε είδος εξαιρούνται: 1. η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, 2. η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά 3. η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, 4. οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, 5. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και 6. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο. (στ) Να ελεγχθεί αν στις βεβαιώσεις αποδοχών που εκδίδει η επιχείρηση περιλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία όπως ορίζονται στα άρθρα 12 και 13, εκτός από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 14, του ν.4172/2013. Σε αυτό το πλαίσιο να ζητηθεί από την επιχείρηση βεβαίωση/δήλωση από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα: • Κατάσταση των προσώπων που άσκησαν το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock option), • Ανάλυση των σχετικών ποσών που θεωρούνται εισόδημα ανά δικαιούχο.	

2.	**Αποζημίωση ν.2112/1920 λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου με την κλίμακα που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4172/2013 επί της αποζημίωσης λόγω απόλυσης βάσει του ν.2112/1920 ή για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή της σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης.	
3.	**Μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεμάτων, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Στην ανωτέρω έννοια εμπίπτει και η υπεραπόδοση επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων ασφαλιστικών εταιρειών, όπου για σκοπούς παρακράτησης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος ολοκλήρωσης των σχετικών εγγραφών που απαιτούνται για το κλείσιμο του ισολογισμού και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου (15% για μερίσματα που αποκτώνται από 1.1.2017 και μετά), στα ως άνω διανεμόμενα ποσά ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή σε είδος, ο ορθός υπολογισμός του προς απόδοση ποσού, καθώς και η καταβολή του φόρου αυτού (άρθρο 62 § 1(α) ν.4172/2013). Επίσης να ελεγχθεί η ορθή έκδοση και υποβολή βεβαιώσεων εισοδημάτων / παρακρατηθέντων φόρων προς τους δικαιούχους. Στις περιπτώσεις που έχει συναφθεί διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης (ΣΑΔΦ) εφαρμόζεται τυχόν ευνοϊκότερος από την οικεία ΣΑΔΦ φορολογικός συντελεστής.	

	Όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.). Εάν η ελεγχόμενη διανείμει μέρισμα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (10%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1- συντελεστής παρακράτησης	
4.	**Τόκοι** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 15% στους τόκους που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση (άρθρο 62 § 1(β) ν.4172/2013) προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τόκων οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, καθώς και νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ’ εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων.	

	Όταν οι τόκοι καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τόκους σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 - συντελεστής παρακράτησης	
5.	**Δικαιώματα (royalties)** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 20% στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση [άρθρο 62 § 1(γ) ν.4172/2013] προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 62 τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties). Όταν τα δικαιώματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τα δικαιώματα (royalties) σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 - συντελεστής παρακράτησης	

6.	**Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου 20% που παρακρατήθηκε στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο (ανεξαρτήτως τόπου κατοικίας του) ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, αλλά εκτός Ε.Ε. και Ε.Ο.Χ. και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.	
7.	**Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος ενοικιάσεως δημοσίων, δημοτικών ή λιμενικών προσόδων (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα παρακράτηση διενεργείται εφόσον τα πρόσωπα αυτά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ), φυσικό πρόσωπο, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.	
8.	**Φορολογία ασφαλίσματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων** Να ελεγχθεί ότι στα ποσά που καταβάλλει ασφαλιστική εταιρεία εφάπαξ ή περιοδικά στους δικαιούχους από ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, που ο εργοδότης τους έχει συνάψει, έχει γίνει παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 § 1(ε) ν.4172/2013. Ο συντελεστής φόρου παρακράτησης ορίζεται, για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν	

	θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη. Συσσωρευθέντα κεφάλαια που αντιστοιχούν σε καταβαλλόμενα έως 31.12.2013 ασφάλιστρα του εργαζομένου εξαιρούνται από την οριζόμενη στην παρ. 4 του άρθρου 15 φορολόγηση.	
9.	**Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και καταβολής από την «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» (ΕΧΑΕ) του παρακρατηθέντος φόρου με συντελεστή 0,20% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τα ανωτέρω ισχύουν και για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων που πραγματοποιούνται με εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές και μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων. Μετά την τροποποίηση του άρθρου 27 του ν.2703/1999 από το άρθρο 9 του ν.3522/2006, εξαιρούνται από το φόρο, οι μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο με το οποίο το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει δημιουργήσει κοινό ηλεκτρονικό σύστημα διαπραγμάτευσης και με την προϋπόθεση ότι για τις πωλήσεις αυτές προβλέπεται η καταβολή ανάλογου φόρου στην αλλοδαπή.	
10.	**Ειδικός φόρος πλοίων με ελληνική σημαία** Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων φόρου πλοίων και η καταβολή του φόρου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975, εφόσον η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της πλοία με ελληνική σημαία σημαία ή πλοία με ξένη σημαία των οποίων η διαχείριση γίνεται από ημεδαπές ή αλλοδαπές οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρ.25 και 26 του ιδίου Νόμου.	
11.	**Ειδικός Φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων** Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 20% που εισπράττουν τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις (ν.3845/2010, άρθρο πέμπτο, παρ. 12, ισχύει από 1/1/2015).	
Θ. ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ		
Για τους μετασχηματισμούς που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), να ελεγχθούν τα ακόλουθα:		

1.	**Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν.4172/2013).** Στην περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων» να ελεγχθεί: α) κατά πόσο ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται συνιστά από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα, β) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι αμφότερες έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς. Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους -μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί ότι μετά την μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, να ελεγχθεί ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία. γ) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται κατά το χρόνο της εισφοράς του καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στη λήπτρια εταιρεία κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων. Γεγονός φορολόγησης της υπεραξίας που αποκτά η εισφέρουσα συντρέχει μόνο αν αυτή μεταβιβάσει τους αποκτώμενους τίτλους εντός τριετίας από την ολοκλήρωση της εισφοράς ενεργητικού.	**Φύλλο εργασίας**

	• η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης, με την επιφύλαξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 52. Να ελεγχθεί ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού. Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, να ελεγχθεί εάν η εισφέρουσα φορολογήθηκε για την τυχόν υπεραξία που προέκυψε κατά την μεταβίβαση. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.	
2.	**Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν.4172/2013).** Στην περίπτωση «ανταλλαγής τίτλων» να ελεγχθεί: α) εάν ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η «αποκτώσα εταιρεία» θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της «αποκτώμενης εταιρείας» ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και έναν τίτλο τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου της «αποκτώμενης εταιρείας». Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την «αποκτώσα εταιρεία» μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών. β) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία» είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους μέλους καθώς και εάν ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αλλά κατέχει τόσο τους αρχικούς όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.	

	Διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την φορολογική κατοικία των μετόχων ή εταίρων της αποκτώμενης, οι οποίοι μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα, φορολογικοί κάτοικοι Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, ωστόσο, τα ευεργετήματά του παρέχονται μόνο σε ημεδαπούς φορολογικούς κατοίκους και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. γ) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία»: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • ο μέτοχος ή εταίρος της «αποκτώμενης εταιρείας» δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατά αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. Η όποια υπεραξία θα προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των τίτλων αυτών με βάση το άρθρο 42 του ίδιου νόμου με αξία κτήσης των νέων τίτλων ίση με αυτή που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. Σε περίπτωση νομικού προσώπου, η όποια υπεραξία προκύψει μεταγενέστερα κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των νέων τίτλων θα φορολογηθεί τον χρόνο εκείνο και ως αξία κτήσης αυτών θα ληφθεί η αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή. • Ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων. • Η «αποκτώσα εταιρεία» αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της ανταλλαγής. Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που η «αποκτώσα εταιρεία» προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας, ή, εάν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της φορολογητέας αξίας των τίτλων.	

3.	**Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ν.4172/2013).** Στην περίπτωση «συγχώνευσης ή διάσπασης» να ελεγχθεί: α) κατά πόσο σε περίπτωση διάσπασης κατά την οποία, μετά την ολοκλήρωση της πράξης, η εισφέρουσα παύει να υφίσταται, όλα τα στοιχεία της, ανεξάρτητα αν αποτελούν κλάδο/τμήμα κλάδου ή όχι, εισφέρονται σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες). β) κατά πόσο σε περίπτωση μερικής διάσπασης όπου λαμβάνει χώρα μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας, ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται αλλά και ο κλάδος δραστηριότητας που απομένει στην εισφέρουσα, συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα. γ) εάν η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες καθώς και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. δ) εάν οι προαναφερόμενες εταιρείες: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ’ εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. ε) εάν ο μέτοχος ή εταίρος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, αντάλλαξε τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας, κατά πόσο i) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii) δεν είναι κάτοικος Ελλάδας αλλά κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας ή εισφερουσών εταιρειών και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα. στ) στην περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν ο μεταβιβαζόμενος κλάδος ή κλάδοι δραστηριότητας βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος –μέλος της Ε.Ε.	

	Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. Η όποια υπεραξία θα φορολογηθεί στο επίπεδο της λήπτριας (απορροφώσας) εταιρείας κατά τον χρόνο της μεταβίβασης των εισφερόμενων στοιχείων. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την συγχώνευση ή διάσπαση. Σε μεταγενέστερη πώληση των τίτλων θα προκύψει υπεραξία προς φορολόγηση. Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ’ αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. • η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ή εταιρειών ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα. • αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν η λήπτρια εταιρεία διενεργεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβε χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.	

	Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που κατά την συγχώνευση ή διάσπαση, η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες προβεί σε πρόσθετη χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της φορολογητέας αξίας των τίτλων. Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος - μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για την συγχώνευση ή διάσπαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.	
4.	**Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (άρθρο 55 ν.4172 /2013).** Να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ. L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ. L 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση καθώς και εάν τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υπεραξία η οποία προκύπτει βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Να ελεγχθεί ότι, η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας. Να ελεγχθεί ότι, οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE)	

	πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής. **ΑΡΘΡΟ 56 – ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΥΕΡΓΕΤΗΜΑΤΩΝ** Να ελεγχθεί εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η εν λόγω πράξη μετασχηματισμού δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερόμενα άρθρα του Κ.Φ.Ε.	
5.	**Με βάση τις διατάξεις των ν.2166/1993, ΝΔ .1297/1972 , ν. 2515/1997 κλπ** Να ελεγχθούν με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός (π.χ. ν.2166/1993, ν.1297/1972, ν.2515/1997, ν.2190/1920), τα παρακάτω: (α) Εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών. (β) Εάν η τυχόν προκύπτουσα χρεωστική διαφορά έχει τύχει ορθού φορολογικού χειρισμού. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που θυγατρική απορροφά τη μητρική της εταιρεία, επέρχεται ακύρωση στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας της αξίας των ιδίων μετοχών της και τυχόν χρεωστική διαφορά (ζημία) από την ακύρωση αυτή δεν αναγνωρίζεται. (γ) Εάν η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία έχει απεικονισθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς. (δ) Εάν οι τυχόν υφιστάμενες φορολογικές ζημίες των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δύνανται να μεταφερθούν στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό. (ε) Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Υ. κλπ).	

Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		
Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις διενεργούνται μόνο στη περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των περιπτώσεων γ’ και δ’ του άρθρου 2 του ν.4172/2013.		
	Σε περίπτωση κατά την οποία το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι: 1. συνδεδεμένο/η με άλλα πρόσωπα, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ’ του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτά ή μεταφορά λειτουργιών, ή 2. μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στην Ελλάδα και είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους με το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού της στην αλλοδαπή, ή 3. ημεδαπό/η με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, με την οποία είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και των άρθρων 21 και 22 του ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν, να ελεγχθούν τα ακόλουθα: **Α.** Έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013; Εφόσον υπάρχει **υποχρέωση**: Α.1. Έχει συντάξει τον κατά περίπτωση προβλεπόμενο από τις σχετικές διατάξεις Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών; Α.2. Έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών; **Β.** Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία; Β.1. Έχει επιλεγεί παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών και ποιά είναι αυτή; Β.2. Σε περίπτωση επιλογής μη παραδοσιακής μεθόδου έχει αιτιολογηθεί η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων και η επιλογή συναλλακτικής ή άλλης μεθόδου; Β.3. Έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση; Β.4. Έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία (εσωτερικά ή εξωτερικά) για την αξιολόγηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών; Β.5. Σε περίπτωση χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναφέρεται η πηγή ή η τράπεζα πληροφοριών από την οποία αντλήθηκαν; Β.6. Καταγράφεται ο τρόπος προσδιορισμού του τελικού δείγματος;	**Φύλλο εργασίας**

	Β.7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων - Arm’s Length Principle; Β.8. Έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του/της με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων-Arm’s Length Principle; Β.9. Έχει πραγματοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιάρθρωση; Β.9.1. Η αναδιάρθρωση συνιστά «πακέτο μεταβίβασης» κατά την έννοια του άρθρου 51 του ν.4172/2013; Β.9.2. Τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων; **Γ.** Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα; Γ.1. Έχουν μεταφερθεί ορθά στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών όλα τα δεδομένα που προβλέπονται όπως αυτά προκύπτουν από τα Βιβλία και το Φάκελο Τεκμηρίωσης; **Δ.** Είναι μέλος Ομίλου Πολυεθνικών επιχειρήσεων (ΠΕ) ο οποίος έχει υποχρέωση υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (CbC reporting); Εάν, ναι: Δ.1. Αποτελεί την «Αναφέρουσα Οντότητα», σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4170/2013 (Α΄163) και 4490/2017 (Α΄150) και την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1184/2017 (Β΄4225); Εάν ναι, η Έκθεση ανά Χώρα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας; Εάν όχι, ποια είναι η «Αναφέρουσα Οντότητα», σε ποια περιοχή φορολογικής δικαιοδοσίας υποβλήθηκε η Έκθεση ανά Χώρα και ποια είναι η ημερομηνία υποβολής της; Δ.2. Η γνωστοποίηση αναφορικά με την Έκθεση ανά Χώρα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας; **Ε.** Υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα; Εφόσον **υφίστανται:** Ε.1. Τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι; **ΣΤ.** Υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις; ΣΤ.1. Τηρήθηκαν οι όροι της απόφασης προέγκρισης; ΣΤ.2. Υποβλήθηκε η ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης. ΣΤ.3. Εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης;	
	<u>Κ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ</u>	
	1. Υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), ηλεκτρονικού καταστήματος, ιστότοπων κοινωνικής δικτύωσης (πχ. Facebook, Twitter, Instagram κλπ), ηλεκτρονικής πλατφόρμας της οικονομίας του διαμοιρασμού (πχ Airbnb, Ebay, Etsy κλπ), διαφημιστικών banner, ιστολογίων (blogs) κλπ;	**<u>Φύλλο εργασίας</u>**

	2. Πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο; Αν ναι, προσδιορίστε το είδος αυτών. 3. Τα εμπορεύματα/προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν απευθείας από το ηλεκτρονικό κατάστημα του ελεγχόμενου, την ιστοσελίδα (site) του, μέσω ιστότοπων κοινωνικής δικτύωσης, μέσω πλατφόρμας της οικονομίας του διαμοιρασμού, με ηλεκτρονική αλληλογραφία, τηλεφωνικώς ή με άλλον τρόπο; Αν ναι με ποιους; 4. Στην περίπτωση ύπαρξης ηλεκτρονικού καταστήματος, αυτό λειτουργεί παράλληλα με φυσικό κατάστημα; 5. Τηρούνται ηλεκτρονικά τα αρχεία των συναλλαγών; Αν ναι, προσδιορίστε τον όγκο των συναλλαγών αυτών (αξίες, ποσότητες, κλπ). Πού τηρούνται τα στοιχεία αυτά (πχ server, cloud κλπ); 6. Ποια ονόματα χώρου (domain names) έχουν κατοχυρωθεί; Υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο/ φορολογικό έτος; Συμπληρώστε την ημερομηνία, τον τίτλο της καταχώρησης και τα στοιχεία του καταχωρητή. 7. Ποιους τρόπους είσπραξης χρησιμοποιεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (μετρητά, επιταγές, αντικαταβολή, πιστωτικές-χρεωστικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες, κατάθεση σε επαγγελματικό λογαριασμό, ηλεκτρονικά πορτοφόλια, ψηφιακά νομίσματα, πληρωμές μέσω κινητών τηλεφώνων, άλλους τρόπους πληρωμών όπως Paysafe, Paypal κλπ); 8. Διαθέτει το ελεγχόμενο πρόσωπο τερματικές συσκευές αποδοχής πληρωμών μέσω καρτών (POS); Είναι αυτά με φυσική ή χωρίς φυσική παρουσία (e-POS); 9. Τι είδους πιστωτικές κάρτες ή ηλεκτρονικά πορτοφόλια ή άλλα μέσα πληρωμής χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος και με ποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα συνεργάζεται για τις εισπράξεις μέσω διαδικτύου; Ποιοι είναι οι αριθμοί των λογαριασμών αυτών; 10. Ποιές από τις υπηρεσίες που παρέχουν τα συνεργαζόμενα προς το ελεγχόμενο πρόσωπο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα χρησιμοποιούνται για το ηλεκτρονικό εμπόριο; - Διακανονισμός συναλλαγών - Αναλυτική πληροφόρηση - Ασφάλιση των συναλλαγών, κ.λπ. 11. Πώς διαχειρίζεται το ελεγχόμενο πρόσωπο τις πωλήσεις μέσω πιστωτικών καρτών και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδει για αυτές; Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία. 12. Πώς διαχειρίζεται το ελεγχόμενο πρόσωπο τις πωλήσεις με άλλους τρόπους και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδει για αυτές; Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία.	

	13. Ποια διαδικασία ακολουθείται από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι και την αποστολή των εμπορευμάτων/προιόντων ή την παροχή των υπηρεσιών; 14. Με ποιον τρόπο αποστέλλονται τα εμπορεύματα μέσω διαδικτύου; Ποια μεταφορικά και ταχυδρομικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες χρησιμοποιούνται; Ποιος παρέχει την ασφάλεια μεταφοράς; Ποιος επιβαρύνεται με τα έξοδα μεταφοράς; Χρησιμοποιείται αποστολή με αντικαταβολή; Προσδιορίστε αξία αντικαταβολών. 15. Ποιοι είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές του ελεγχόμενου κατ’ αξία και κατά εθνικότητα; 16. Υπάρχουν διαφημιστικά συμβόλαια, συμβόλαια με πλατφόρμες διαμοιρασμού ή συμβόλαια affiliate marketing με άλλα πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο; 17. Υπάρχουν αποκλειστικοί διακομιστές (servers) ή χρησιμοποιείται εξοπλισμός (Η/Υ, δίκτυα κλπ) τον οποίο το ελεγχόμενο πρόσωπο μοιράζεται με άλλα πρόσωπα; 18. Πραγματοποιούνται διαδικτυακές συναλλαγές με χώρες της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες; Αν ναι, προσδιορίστε την αξία και τις ποσότητες των συναλλαγών ανά χώρα. Είναι εγγεγραμμένο το ελεγχόμενο πρόσωπο στο σύστημα Mini One Stop Shop (M.O.S.S.) για την απόδοση ΦΠΑ; 19. Διαθέτει το ελεγχόμενο πρόσωπο λογαριασμούς σε αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή άλλους εξωχώριους λογαριασμούς; Αν ναι, σε ποια; Αναφέρατε τους αριθμούς των λογαριασμών αυτών.	

Η απόφαση αυτή, μαζί με τα Παραρτήματα, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 12 Απριλίου 2018

Ο Διοικητής

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ



ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Το Εθνικό Τυπογραφείο αποτελεί δημόσια υπηρεσία υπαγόμενη στο Υπουργείο Διοικητικής Ανασυγκρότησης και έχει την ευθύνη τόσο για τη σύνταξη, διαχείριση, εκτύπωση και κυκλοφορία των Φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ), όσο και για την κάλυψη των εκτυπωτικών αναγκών του δημοσίου (ν. 3469/2006, ΦΕΚ Α΄ 131).

1. ΦΥΛΛΟ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΦΕΚ)

• Τα **ΦΕΚ σε ηλεκτρονική μορφή** διατίθενται δωρεάν στο **www.et.gr**, την επίσημη ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου. Όσα ΦΕΚ δεν έχουν ψηφιοποιηθεί και καταχωριστεί στην ανωτέρω ιστοσελίδα αποστέλλονται επίσης δωρεάν με την υποβολή αίτησης, για την οποία αρκεί η συμπλήρωση των αναγκαίων στοιχείων σε ειδική φόρμα.

• Τα **ΦΕΚ σε έντυπη μορφή** διατίθενται σε μεμονωμένα φύλλα είτε απευθείας από το Τμήμα Πωλήσεων, είτε ταχυδρομικά με την αποστολή αιτήματος παραγγελίας μέσω των ΚΕΠ, είτε με ετήσια συνδρομή μέσω του Τμήματος Συνδρομητών. Το κόστος ενός ασπρόμαυρου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,00 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,20 €. Το κόστος ενός έγχρωμου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,50 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,30 €. Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. διατίθεται δωρεάν.

• **Τρόποι αποστολής κειμένων προς δημοσίευση:**

Α. Τα κείμενα προς δημοσίευση στο ΦΕΚ, από τις υπηρεσίες και τους φορείς του δημοσίου, αποστέλλονται ηλεκτρονικά στη διεύθυνση **webmaster.et@et.gr** με χρήση προηγμένης ψηφιακής υπογραφής και χρονοσήμανσης.

Β. Κατ’ εξαίρεση, όσοι πολίτες δεν διαθέτουν προηγμένη ψηφιακή υπογραφή μπορούν είτε να αποστέλλουν ταχυδρομικά, είτε να καταθέτουν με εκπρόσωπό τους κείμενα προς δημοσίευση εκτυπωμένα σε χαρτί στο Τμήμα Παραλαβής Δημοσιευτέας Ύλης.

• **Πληροφορίες, σχετικά με την αποστολή/κατάθεση εγγράφων προς δημοσίευση, με την πώληση των τευχών και με τους ισχύοντες τιμοκαταλόγους για όλες τις υπηρεσίες μας, περιλαμβάνονται στην ιστοσελίδα μας. Η ενδεδειγμένη διαδρομή είναι: www.et.gr/ Φ.Ε.Κ./ Δημοσίευση Κειμένων** ή **Τεύχη** ή **Διάθεση ΦΕΚ** ή **Πώληση** ή **Συνδρομητές. Επίσης μέσω της ιστοσελίδας μας δίδονται πληροφορίες σχετικά με την πορεία δημοσίευσης των εγγράφων, με βάση τον Κωδικό Αριθμό Δημοσιεύματος (ΚΑΔ).** Πρόκειται για τον αριθμό που εκδίδει το Εθνικό Τυπογραφείο για όλα τα κείμενα που πληρούν τις προϋποθέσεις δημοσίευσης.

2. ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Το Εθνικό Τυπογραφείο ανταποκρινόμενο σε αιτήματα υπηρεσιών και φορέων του δημοσίου αναλαμβάνει να σχεδιάσει και να εκτυπώσει κάρτες, βιβλία, αφίσες, μπλοκ, μηχανογραφικά έντυπα, φακέλους για κάθε χρήση, κ.ά. Επίσης σχεδιάζει και κατασκευάζει σφραγίδες.

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Ταχυδρομική Διεύθυνση: Καποδιστρίου 34, τ.κ. 10432, Αθήνα

ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ: 210 5279000 - fax: 210 5279054

ΤΜΗΜΑΤΑ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ ΚΟΙΝΟΥ
Πωλήσεων: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279178 - 180)
Συνδρομητών: (Ημιόροφος, τηλ. 210 5279136)
Πληροφοριών: (Ισόγειο, Γρ. 3 και τηλεφ. κέντρο 210 5279000)
Παραλαβής Δημ. Ύλης: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279167, 210 5279139)

Ωράριο για το κοινό: Δευτέρα ως Παρασκευή: 8:00 - 13:30

Ιστοσελίδα: **www.et.gr**

Πληροφορίες σχετικά με την λειτουργία της ιστοσελίδας: **helpdesk.et@et.gr**

Αποστολή ψηφιακά υπογεγραμμένων εγγράφων προς δημοσίευση στο ΦΕΚ: **webmaster.et@et.gr**

Πληροφορίες για γενικό πρωτόκολλο και αλληλογραφία: **grammateia@et.gr**

